Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

26. března 2026*

„Řízení o předběžné otázce – Celní unie – Nařízení (EHS) č. 2913/92 – Celní kodex Společenství – Dovozní a vývozní postupy – Určení celní hodnoty – Článek 32 odst. 1 písm. a) bod ii) a písm. b) bod iv) – Úprava v závislosti na nákladech vynaložených kupujícím – Náklady na nehmotná plnění spočívající v navržení designu tiskových podkladů pro etikety nalepované na konzervy s potravinami – Pojem ‚nádoba' – Nehmotná plnění uskutečnění na území Evropské unie"

Ve věci C-307/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 17. ledna 2023, došlým Soudnímu dvoru dne 17. května 2023, v řízení

G GmbH

proti

Hauptzollamt H,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení: F. Biltgen, předseda senátu, I. Ziemele (zpravodajka), A. Kumin, S. Gervasoni a M. Bošnjak, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za G GmbH: L. Harings, Rechtsanwalt,

– za Hauptzollamt H: S. Hein,

– za francouzskou vládu: G. Bain, J.-L. Carré a B. Fodda, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

– za Evropskou komisi: B. Eggers a F. Moro, jako zmocněnkyně,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. října 2025,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) a písm. b) bodu iv) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. 1992, L 302, s. 1; Zvl. vyd. 02/04, s. 307, dále jen „celní kodex“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností G GmbH a Hauptzollamt H (Hlavní celní úřad H, Německo) ve věci doměření dovozního cla z etiket nalepovaných na konzervy s potravinami.

Právní rámec

3 Článek 29 odst. 1 celního kodexu stanoví:

„Celní hodnotou dováženého zboží je hodnota transakce, to je cena, která byla nebo má být skutečně zaplacena za zboží prodané pro vývoz na celní území [Evropského hospodářského s]polečenství, případně upravená podle článků 32 a 33 […]“

4 Článek 32 tohoto kodexu stanoví:

„1. Při určení celní hodnoty podle článku 29 se připočtou k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacena,

a) následující položky v rozsahu, v jakém jsou hrazeny kupujícím a nejsou zahrnuty v ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacena:
   i) provize a odměny za zprostředkování, s výjimkou nákupních provizí;
   ii) náklady na nádoby, které se pro celní účely považují za součást zboží;
   iii) náklady na balení zahrnující jak práci, tak materiál;

b) hodnota, vhodným způsobem rozvržená, následujícího zboží a služeb, pokud je kupující poskytuje přímo nebo nepřímo zdarma nebo za snížené náklady a jsou použity při výrobě nebo prodeji k vývozu dováženého zboží v rozsahu, v jakém tato hodnota nebyla zahrnuta do ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacena:
   i) materiály, součástky, díly a podobné položky obsažené v dováženém zboží;
   ii) nářadí, matrice, slévačské formy a podobné předměty použité k výrobě dováženého zboží;
   iii) materiály spotřebované k výrobě dováženého zboží;
   iv) techniky, vývoj, umělecká práce, design a plány a nákresy provedené mimo Společenství nezbytné pro výrobu dováženého zboží;

[…]“

5 Kombinovaná nomenklatura obsažená v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382), obsahuje v části první hlavě I oddíl A nadepsaný „Všeobecná pravidla pro výklad kombinované nomenklatury“. Všeobecné pravidlo 5 pro zařazení zboží zní takto:

„Kromě předchozích ustanovení se na níže uvedené zboží použijí následující pravidla:

a) pouzdra pro fotografické přístroje, kamery, hudební nástroje, zbraně, rýsovací a kreslicí nástroje, náhrdelníky a podobné schránky, speciálně tvarované nebo uzpůsobené pro vložení určitého výrobku nebo soupravy (sady) výrobků, vhodné k dlouhodobému používání a předkládané s výrobky, pro něž jsou určeny, se zařazují s těmito výrobky, jestliže jsou s nimi obvykle prodávány. Toto pravidlo se však nevztahuje na schránky, které dávají celku podstatný charakter;

b) s výhradou ustanovení pravidla 5 a) se obalové materiály a obalové schránky[…], v nichž je zabaleno předkládané zboží, zařazují s tímto zbožím, jsou-li pro balení tohoto zboží obvykle používány. Toto ustanovení však není závazné, jsou-li obalové materiály a obalové schránky zjevně vhodné k opakovanému použití.“

6 Poznámka 1 k všeobecnému pravidlu 5 upřesňuje, že výrazy „obalové materiály“ a „obalové schránky“ se rozumí jakékoliv vnější nebo vnitřní schránky, nádrže, obalové materiály nebo opory jiné než prostředky k přepravě (např. přepravní kontejnery), nepromokavé plachty, nakládací zařízení nebo pomocné přepravní zařízení. Tyto výrazy nezahrnují schránky uvedené ve všeobecném pravidle 5 a).

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7 G, vlastnice celního skladu nacházejícího se v Německu, provedla v období od 12. prosince 2012 do 30. května 2013 deset odbavení trvanlivých potravin v konzervách prodávaných dodavateli ze třetích zemí, a to za účelem jejich propuštění do volného oběhu v rámci místního celního řízení ve prospěch kupujícího. Kupující poskytl dodavatelům bezplatně a v elektronické podobě tiskové podklady sloužící jako vzor pro provedení etiket určených k nalepení na konzervy. Dodavatelé tyto etikety vytiskli a nalepili na konzervy. Tiskové podklady pro tyto etikety vytvořila grafická studia v Německu na účet a na náklady kupujícího.

8 Deklarované celní hodnoty uváděly částku, kterou má kupující zaplatit dodavatelům v souladu se smluvními ujednáními, jimiž jsou vázáni, a která kromě nákladů na potraviny zahrnovala i náklady na balení pro maloobchodní prodej v podobě konzerv, jakož i částku související s tiskem a nalepením etiket vyjma nákladů na navržení designu tiskových podkladů, které nesl kupující.

9 Platebním výměrem vydaným dne 20. února 2014 doměřil Hauptzollamt H clo ve výši 1 412,61 eura, která odpovídala zahrnutí nákladů souvisejících s navržením designu tiskových podkladů pro etikety nalepované na konzervy do deklarovaných celních hodnot.

10 Proti tomuto výměru podala G žalobu, kterou prvostupňový soud zamítl s odůvodněním, že etiketa s popisem obsahu konzervy, která *de facto* slouží k propagaci této konzervy, je neoddělitelná od samotné konzervy coby nádoby ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) celního kodexu.

11 Proti prvostupňovému rozsudku podala G odvolání k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), jenž je předkládajícím soudem. Ten uvádí, že celní hodnota zboží dovezeného na území Evropské unie se určuje na základě hodnoty transakce, ke které se připočtou náklady uvedené v článku 32 celního kodexu.

12 Podle předkládajícího soudu není pochyb o tom, že konzervy používané společností G jsou „nádoby“ ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) celního kodexu, jejichž výrobní náklady, včetně nákladů spojených se samotnou konzervou a s tiskem a nalepením etikety na tuto konzervu, musí být zohledněny pro účely určení celní hodnoty, neboť tato etiketa je neoddělitelnou součástí konzervy.

13 Uvedený soud poukazuje ovšem i na to, že týž závěr není zřejmý v souvislosti s náklady na nehmotná plnění spočívající v navržení designu tiskových podkladů pro etikety nalepované na tyto konzervy. Plnění nezbytná pro navržení designu mohou totiž spadat do kategorie „techniky, vývoj, umělecká práce, design a plány a nákresy“ uvedené v čl. 32 odst. 1 písm. b) bodě iv) celního kodexu.

14 V takovém případě by podle tohoto ustanovení muselo ovšem k úpravě celní hodnoty o náklady na tato plnění dojít jen za podmínky, že tato plnění byla poskytnuta mimo území Unie, což není případ projednávané věci, jelikož design dotčených tiskových podkladů byl navržen v Německu.

15 Za těchto okolností se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být náklady na vytvoření tiskových podkladů pro etikety na celním území Unie připočteny k hodnotě transakce podle čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) nebo podle čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) [celního kodexu], pokud kupující, který je usazen na celním území Unie, poskytuje tyto tiskové podklady v elektronické podobě dodavatelům ve třetí zemi bezplatně?“

K předběžné otázce

16 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 32 odst. 1 písm. a) bod ii) a písm. b) bod iv) celního kodexu vykládán v tom smyslu, že náklady na nehmotná plnění spočívající v navržení designu tiskových podkladů pro etikety nalepované na konzervy s potravinami dovážené na území Unie musí být připočteny k ceně, která byla nebo má být za toto dovážené zboží skutečně zaplacena, když tyto podklady byly vytvořeny na žádost a na náklady kupujícího na území Unie a dodavatelům byly zpřístupněny bezplatně a v elektronické podobě.

17 Vzhledem k tomu, že celní kodex výslovně nedefinuje způsob, jakým musí být s takovými náklady zacházeno pro celní účely, je třeba při výkladu ustanovení uvedených v této otázce vzít v úvahu nejen jejich znění, ale i kontext, do kterého zapadají, a cíle sledované právní úpravou, jejíž jsou součástí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. prosince 2025, Storstockholms Lokaltrafik, C-422/24, EU:C:2025:980, bod 28 a citovaná judikatura).

18 Co se zaprvé znění těchto ustanovení týče, podle čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) celního kodexu se při určení celní hodnoty k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacena, připočtou náklady na nádoby, které se pro celní účely považují za součást zboží.

19 Podle čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) tohoto kodexu se k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacena, připočte i hodnota „technik, vývoje, uměleckých prací, designu a plánů a nákresů“ použitých při výrobě a prodeji k vývozu dováženého zboží, pokud toto zboží a tyto služby poskytuje kupující přímo nebo nepřímo zdarma nebo za snížené náklady a pokud byly provedeny „mimo Společenství“ a jsou „nezbytné pro výrobu dováženého zboží“.

20 Pro účely rozlišení oblastí působnosti těchto dvou ustanovení je třeba zdůraznit, že čl. 32 odst. 1 písm. b) bod iv) celního kodexu se týká nákladů na zboží a služby nezbytné pro výrobu „dováženého zboží“, kdežto čl. 32 odst. 1 písm. a) bod ii) téhož kodexu odkazuje na náklady na „nádoby, které se pro celní účely považují za součást zboží“.

21 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že G deklarovala celní hodnotu zboží dotčeného ve věci v původním řízení s tím, že zohlednila zejména náklady na jeho nádobu, a sice náklady na výrobu konzerv a náklady na tisk etiket na ně nalepovaných, ovšem náklady na nehmotná plnění spočívající v navržení designu těchto etiket zohledněny nebyly.

22 Kvalifikování nehmotných plnění nezbytných k navržení designu tiskových podkladů poskytnutých dodavatelům dováženého zboží v elektronické podobě pro tisk etiket dotčených ve věci v původním řízení jako „zboží a služeb“ ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. b) celního kodexu není před předkládajícím soudem zpochybňováno. V tomto ohledu bylo rozhodnuto, že jelikož znění tohoto ustanovení výslovně odkazuje na „zboží“ nebo „služby“, není jeho působnost omezena na hmotný majetek (rozsudek ze dne 10. září 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, bod 18).

23 Jak však bylo připomenuto v bodě 20 tohoto rozsudku, čl. 32 odst. 1 písm. b) bod iv) celního kodexu odkazuje na náklady na zboží a služby nezbytné pro výrobu „dováženého zboží“.

24 Znění čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) uvedeného kodexu naproti tomu rozlišuje mezi tímto zbožím a „nádobami“ na něj, přičemž toto ustanovení tento výraz výslovně zmiňuje.

25 V tomto ohledu podle poznámky pod čarou 1 ke všeobecnému pravidlu 5 obsaženému v části první hlavě 1 oddíle A kombinované nomenklatury tvořící přílohu I nařízení č. 2658/87 souvisí výraz „nádoba“, resp. „schránka“ s výrazy „obalové materiály“ a „obalové schránky“, pokud se jimi rozumí „vnější nebo vnitřní schránky, nádrže, obalové materiály nebo opory“. Podle judikatury se navíc pojmy „obalové materiály“ a „obalové schránky“ vztahují na nádoby či schránky, které jsou určeny nejen k přepravě dotčeného zboží, ale i k jeho skladování a prodeji (rozsudek ze dne 5. října 1988, Schmid, 357/87, EU:C:1988:478, bod 8).

26 Vzhledem k tomu, že nehmotná plnění související s navržením designu tiskových podkladů pro etikety zmíněné v předkládacím rozhodnutí jsou určena k tisku etiket nalepovaných na dovážené konzervy, znění čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) celního kodexu nevylučuje, aby se náklady na ně mohly vztahovat na „nádoby“ ve smyslu tohoto ustanovení, pokud jsou tyto podklady skutečně prvkem úzce souvisejícím s těmito nádobami.

27 V tomto ohledu nemůže být pro takové posouzení rozhodující otázka, zda mohou tyto etikety být od konzerv odděleny. Etikety totiž poskytují zejména informace o tom, co dovážená konzerva s potravinami obsahuje, o době její trvanlivosti, či dokonce doporučení k přípravě či konzumaci jejího obsahu, která jsou nezbytná pro její uvádění na trh a mohou případně usnadnit její používání.

28 Absence etiket nalepených na konzervách v zásadě ovšem nečiní jejich obsah nepoužitelným, takže tyto etikety nelze považovat za nedílnou součást obsahu těchto konzerv ani za nezbytné pro jejich výrobu ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) celního kodexu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. září 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, bod 20).

29 Z toho vyplývá, že i navzdory tomu, že znění čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) ani čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) celního kodexu neobsahují jasná vodítka ke způsobu, jakým je pro celní účely třeba zacházet s náklady na nehmotná plnění spočívající v navržení designu tiskových podkladů pro etikety nalepované na konzervy s potravinami, mohou tyto náklady spadat do kategorie nákladů na nádoby ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. a). ii) tohoto zákoníku, pokud existuje úzká souvislost mezi těmito podklady a nádobami představovanými těmito konzervami na potraviny, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

30 Zadruhé ke kontextu, do kterého spadá čl. 32 odst. 1 písm. a) bod ii) a písm. b) bod iv) celního kodexu, a k systematice těchto ustanovení je třeba připomenout, že podle článku 29 tohoto kodexu je celní hodnotou dováženého zboží hodnota transakce, tj. cena, která byla nebo má být skutečně zaplacena za zboží prodané pro vývoz na celní území Unie, avšak s výhradou úprav, které musí být případně provedeny zejména podle článku 32 téhož kodexu (rozsudek ze dne 9. června 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, bod 25 a citovaná judikatura).

31 Jak Soudní dvůr již uvedl, celní hodnota musí být určena přednostně podle takzvané metody „hodnoty transakce“ dováženého zboží. Tato metoda určení celní hodnoty se v tomto ohledu považuje za nejvhodnější a nejčastěji používanou (rozsudek ze dne 9. června 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, bod 26 a citovaná judikatura).

32 Základem pro výpočet celní hodnoty je tak zpravidla cena, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacena, i když je tato cena údaj, který musí být případně předmětem úpravy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. června 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, bod 27 a citovaná judikatura).

33 Konkrétně jsou složky, jež mají být připočteny k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacena za účelem určení jeho celní hodnoty, uvedeny v článku 32 celního kodexu.

34 V tomto ohledu, jak bylo zdůrazněno v bodě 20 tohoto rozsudku, se čl. 32 odst. 1 písm. a) bod ii) celního kodexu týká specificky „nádob“ dováženého zboží, kdežto čl. 32 odst. 1 písm. b) bod iv) tohoto kodexu se vztahuje k hodnotě prací nezbytných pro výrobu „dováženého zboží“ obecně.

35 Článek 32 odst. 1 písm. a) bod ii) celního kodexu tímto stanoví zvláštní pravidlo pro úpravu celní hodnoty dováženého zboží v závislosti na nákladech, svědčící o úzké souvislosti mezi ním a nádobou na něj, bez ohledu na povahu plnění, ke kterým se tyto náklady vztahují, na rozdíl od čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) celního kodexu, který stanoví úpravu v závislosti na nehmotných plněních nezbytných pro výrobu dováženého zboží, bez zvláštního rozlišení mezi samotným zbožím a nádobami na něj.

36 Článek 32 odst. 1 písm. b) celního kodexu sice pro účely úpravy celní hodnoty „dováženého zboží“ ve smyslu tohoto ustanovení obsahuje v bodě iv) výslovné zeměpisné upřesnění co do místa poskytnutí v něm uvedených nehmotných plnění, nicméně čl. 32 odst. 1 písm. a) bod ii) tohoto kodexu žádné rovnocenné upřesnění pro účely případné úpravy této hodnoty v závislosti na nákladech na výrobu nádob tohoto zboží neobsahuje. Za těchto podmínek měl unijní

normotvůrce v úmyslu zavést odlišný režim pro úpravu podle toho, zda se dotčené náklady týkají nehmotných plnění, která vykazují úzkou souvislost s nádobami na dovážené zboží, nebo zda se týkají takových plnění v situaci, kdy jsou nezbytná pro výrobu samotného dováženého zboží.

37 Specifičnost působnosti čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) celního kodexu přitom hovoří ve prospěch toho, aby náklady na nehmotná plnění úzce související s nádobami na dovážené zboží podléhaly stejnému režimu úpravy celní hodnoty, jako je režim zavedený pro náklady na výrobky a hmotná plnění nezbytná pro výrobu těchto nádob. V tomto kontextu by uplatnění odlišného režimu úpravy nákladů na tato nehmotná plnění vyžadovalo výslovnou zmínku unijního normotvůrce v tomto smyslu, podobně jako v čl. 32 odst. 1 písm. b) bodě iv) tohoto kodexu v souvislosti se zbožím a službami nezbytnými pro výrobu dováženého zboží.

38 Je tudíž třeba mít za to, že se čl. 32 odst. 1 písm. a) bod ii) celního kodexu použije na veškeré náklady úzce související s výrobou nádob na zboží, jak tomu patrně je v případě nákladů na nehmotná plnění spočívající v navržení designu tiskových podkladů dotčených v původním řízení.

39 Zatřetí normy celního kodexu týkající se určení celní hodnoty sledují účel zavedení spravedlivého, jednotného a neutrálního systému, který vylučuje používání svévolných nebo fiktivních celních hodnot. Celní hodnota musí totiž odrážet skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží, a proto musí zohledňovat všechny prvky tohoto zboží, které mají hospodářskou hodnotu (rozsudek ze dne 9. června 2022, Baltic Master, C-599/20, EU:C:2022:457, bod 24).

40 V tomto ohledu je nesporné, že nehmotná plnění spočívající v navržení designu tiskových podkladů pro etikety na konzervy mají jistou a vyčíslitelnou hospodářskou hodnotu. Zohlednění nákladů na taková plnění přitom přispívá k dosažení účelu určení celní hodnoty odpovídající skutečné hospodářské hodnotě dováženého zboží.

41 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 32 odst. 1 písm. a) bod ii) a písm. b) bod iv) celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že náklady na nehmotná plnění spočívající v navržení designu tiskových podkladů pro etikety nalepované na konzervy s potravinami dovážené na území Unie musí být připočteny k ceně, která byla nebo má být za toto dovážené zboží skutečně zaplacena, když tyto podklady byly vytvořeny na žádost a na náklady kupujícího na území Unie a dodavatelům byly zpřístupněny bezplatně a v elektronické podobě, pokud tyto podklady vykazují úzkou souvislost s nádobami na dovážené zboží.

K nákladům řízení

42 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 32 odst. 1 písm. a) bod ii) a písm. b) bod iv) nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství,

musí být vykládán v tom smyslu, že

náklady na nehmotná plnění spočívající v navržení designu tiskových podkladů pro etikety nalepované na konzervy s potravinami dovážené na území Evropské unie musí být připočteny k ceně, která byla nebo má být za toto dovážené zboží skutečně zaplacena, když tyto podklady byly vytvořeny na žádost a na náklady kupujícího na území Unie a dodavatelům byly zpřístupněny bezplatně a v elektronické podobě, pokud tyto podklady vykazují úzkou souvislost s nádobami na dovážené zboží.

Podpisy